



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V CIVILE

Oggetto: *Iva -Cessioni
all'esportazione- Operazioni
assimilate- Vettovagliamento
di navi.*

Con 12140

composta dai signori magistrati:

Biagio Virgilio	presidente
Giuseppe Fuochi Tinarelli	consigliere
Angelina-Maria Perrino	consigliere relatore
Paolo Catallozzi	consigliere
Pierpaolo Gori	consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al numero 11062 del ruolo generale
dell'anno 2015, proposto

da

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro
tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura
generale dello Stato, presso gli uffici della quale in
Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia

-ricorrente-

contro

s.r.l. in liquidazione (omissis) , in
persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentato e difeso, giusta procura speciale a
margine del controricorso, dall'avv. (omissis) , con
la quale elettivamente si domicilia in (omissis)
(omissis) , presso lo
studio dell'avv. (omissis)

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, depositata in data 3 novembre 2014, n. 9414/50/2014;

udita la relazione sulla causa svolta nella pubblica udienza dell'8 febbraio 2022, tenutasi con le modalità previste dall'art. 23, comma 8-*bis*, del d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, conv., con mod., con l. 18 dicembre 2020, n. 176, richiamato dall'art. 16, comma 2, del d.l. n. 228/21, dal consigliere Angelina-Maria Perrino;

lette le considerazioni della Procura generale, in persona del sostituto procuratore Mauro Vitiello, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

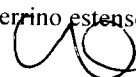
Fatti di causa

(omissis) s.r.l. ha impugnato l'atto d'irrogazione sanzioni emesso dall'Agenzia delle entrate per l'omessa regolarizzazione di fatture ricevute senza addebito dell'iva relative alla fornitura di prodotti e bevande (cd. vettovagliamento) a bordo di navi: secondo l'Agenzia si trattava di cessioni non eseguite direttamente nei confronti dell'armatore, la società (omissis)

(omissis), ma nei confronti di un soggetto intermediario che, dopo aver acquistato da terzi, aveva ceduto i prodotti all'armatore. A fondamento dell'impugnazione la contribuente ha allegato l'obiettiva incertezza normativa.

L'impugnazione è stata accolta in primo grado e la Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello successivamente proposto dall'Agenzia, in base alla considerazione che il regime di non imponibilità ai fini iva è applicabile anche alla cessione di provviste di bordo compiute dal provveditore marittimo nei confronti dell'appaltatore, tracciabili mediante documentazione doganale relativa all'imbarco diretto in nave.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate per ottenerne la cassazione, che affida a due motivi, cui la contribuente replica con controricorso, che illustra con memoria.



Ragioni della decisione

1. Il *primo motivo* di ricorso, col quale l'Agenzia denuncia la violazione dell'art. 6, comma 8, del d.lgs. n. 471/97, è inammissibile perché del tutto generico; con esso difatti la ricorrente non censura la sentenza (neppure specificandone i passaggi oggetto di contestazione), non coglie la *ratio* della decisione (la CTR non ha escluso l'applicazione della sanzione in caso di operazioni imponibili ma, semplicemente, ha ritenuto che, nella specie, le operazioni non fossero tali) ed è, in conclusione, un "non motivo".

2. Col *secondo motivo* si denuncia la violazione degli artt. 8 e 8-*bis* del d.P.R. n. 633/72, dell'art. 15 della sesta direttiva iva, nonché degli artt. 295, 297 e 300 cod.nav., per aver esteso l'esenzione a una prestazione di servizi anteriore rispetto a quella diretta all'armatore.

Il motivo non introduce, come obietta la società, una questione nuova, perché, come la stessa contribuente riferisce, l'Agenzia sin dall'atto di contestazione aveva fatto leva sul fatto che la società di provveditoria marittima non cede i beni destinati a provvista di bordo direttamente all'armatore; il che val quanto dire che li cede in uno stadio anteriore.

Benché ammissibile, il motivo si rivela infondato.

3.- Questa Corte, in relazione alla medesima contribuente, ha stabilito (con sentenza n. 22210/19) che, in tema di iva, le operazioni di rifornimento e di vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare non sono imponibili, perché equiparate ad operazioni all'esportazione ex art. 8-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, se si tratta di cessioni finali di beni esportati direttamente dal venditore o per suo conto, mentre non si estende il regime agli stadi commerciali anteriori.

Qualora la cessione avvenga nei confronti di un intermediario che agisce in nome proprio anziché dell'armatore, difatti, rileva il

«caricamento» della merce (nel caso esaminato dalla sentenza impugnata, si trattava di carburante).

Si può, tuttavia, applicare il regime in questione qualora il trasferimento sia intervenuto al più presto, in concomitanza del momento in cui l'armatore sia stato autorizzato a disporne, di fatto, come se fosse il proprietario.

4.- Si condivide, al riguardo il giudizio, già espresso da questa Corte, di conformità della norma interna, secondo la quale, nel testo applicabile, *«Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'art. 8... d),...le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo ed escluso, per le navi adibite alla pesca costiera locale, il vettovagliamento»*, al diritto unionale, espresso dapprima nell'art. 15, punto 4, della sesta direttiva, e poi nell'art. 148, lett. a), della direttiva iva.

4.1.- La Corte di giustizia ha giustappunto stabilito che le operazioni di rifornimento e di vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono esenti –nel senso di non imponibili- perché equiparate ad operazioni all'esportazione, di modo che, in linea di principio, una cessione di beni destinati al vettovagliamento effettuata nei confronti di intermediari che agiscono in nome anziché direttamente nei confronti dell'armatore non rileva e non può beneficiare del regime di cui si discute (Corte giust., causa C-185/89, *Velker International Oil Company*; cause da C-181/04 a C-183/04, *Elmeka*; causa C-526/2013, *"Fast Bunkering Klaipėda" UAB*).

Ed è irrilevante la conoscenza, anche originaria, che i beni debbano essere destinati all'armatore o che l'acquisto sia stato operato per la successiva cessione all'armatore stesso perché *«l'applicazione uniforme della Dir. n. 112 del 2006, art. 148, lett. a), non potrebbe essere garantita, senza rimettere in discussione l'obiettivo della semplificazione amministrativa menzionato al*

punto 28 della presente sentenza, qualora tale disposizione dovesse essere interpretata nel senso che si applica a cessioni di beni effettuate nei confronti di operatori economici che non sono armatori di navi adibite alla navigazione in alto mare, ma che li acquistano ai fini dell'uso esclusivo da parte di tali armatori, e ciò anche qualora tale destinazione sia conosciuta, debitamente fissata e le relative prove siano fornite all'amministrazione tributaria, conformemente a una normativa nazionale», sicché il regime «non è applicabile alle cessioni effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, anche qualora, alla data della cessione, la destinazione finale dei beni sia conosciuta, debitamente fissata e le rispettive prove siano presentate all'amministrazione tributaria, conformemente a una normativa nazionale» (punti 44 e 46 della sentenza in causa C-526/13, cit.).

5.- Questa Corte, peraltro, con la sentenza indicata, ha anche sottolineato che, sempre in base alla giurisprudenza unionale, si perviene a diversa conclusione qualora, in concreto, vi sia concomitanza tra il trasferimento della proprietà dei beni e il momento in cui gli armatori sono stati autorizzati a disporre di fatto, come ne fossero i proprietari (punti 48 e 50 della sentenza in causa C-526/13).

Anche da ultimo, d'altronde, la Corte di giustizia (con sentenza in causa C-33/16, *A Oy*) ha sottolineato che nel caso della sentenza *Elmek* diverse operazioni dovevano essere materialmente eseguite prima che l'utilizzo delle prestazioni in quel caso esaminate (che erano ancora quelle di trasporto di carburante) divenisse certo, ossia prima che il carburante venisse fornito agli armatori delle navi che lo avrebbero utilizzato (punto 32).

6.- Nel caso in esame, invece, diversamente da quanto emerge anche da Cass. n. 22210/19, in base all'accertamento dei fatti compiuto in sentenza, nessuna operazione occorreva, giacché, si



legge in sentenza, «è altresì incontestato che i provveditori consegnano i beni direttamente a bordo delle navi ed emettono fattura alla (omissis) ».

6.1.- Questa consegna direttamente a bordo realizza, dunque, la concomitanza tra il trasferimento della proprietà e il momento in cui l'armatore è autorizzato a disporre dei beni, proprio perché nessun altro passaggio è risultato occorrente.

La consegna, difatti, si traduce nella possibilità per chi la riceve, di disporre di fatto dei beni come se ne fosse il proprietario, secondo la definizione unionale di cessione, considerato che quelle previste dall'art. 148 della direttiva iva sono nozioni autonome del diritto dell'Unione, che vanno interpretate e applicate in maniera uniforme in tutta l'Unione europea, indipendentemente dalla qualificazione operata dal diritto nazionale (Corte giust., causa C-291/18, *Grup Servicii Petroliere SA*, punto 19).

7.- Il ricorso va in conseguenza respinto.

La relativa novità della questione, peraltro, comporta la compensazione delle spese.

Per questi motivi

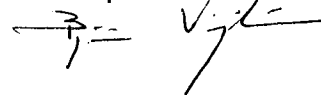
rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, l'8 febbraio 2022.

L'estensore



Il presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi. 14 APR. 2022

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Dot.ssa Isabella Panacchia

